

USLOVLJENOST KVALITETA EFEKTIVNOŠĆU SISTEMA INTERNOG IZVEŠTAVANJA¹

Mirjana Todorović

Univerzitet u Kragujevcu, Ekonomski fakultet, mtodorovic@kg.ac.rs,
ORCID: 0000-0003-0209-6694

Dejan Jovanović

Univerzitet u Kragujevcu, Ekonomski fakultet, djovanovic@kg.ac.rs,
ORCID: 0000-0002-0424-0656

Apstrakt: *Ključni ciljevi internog (menadžerskog) izveštavanja su kreiranje i objavljivanje relevantnih, blagovremenih i korisnički prilagođenih informacija, neophodnih za svrhe realizacije upravljačkih aktivnosti. Interno izveštavanje je, stoga, važno i mora biti visokog kvaliteta. Kvalitet internog izveštavanja u velikoj meri zavisi od efektivnosti sistema internog izveštavanja, a sama efektivnost je determinisana većim brojem faktora. Cilj postavljen ovim radom je da se teorijski i empirijski identifikuju i analiziraju interni organizacioni faktori izgradnje efektivnog sistema izveštavanja, odnosno posledično kvaliteta internog izveštavanja. Empirijski podaci za potrebe istraživanja su prikupljeni anketiranjem. Ciljnu grupu su činili eksperti zaposleni na poslovima koji se bave izveštavanjem (računovodstvo, finansije, kontroling i sl.). Anketu je popunilo 106 ispitanika, a u metodološkom smislu analize su obuhvatile deskriptivnu statistiku, neparametarske testove (Mann-Whitney U i Kruskal Wallis), kao i korelacionu analizu uključujući Spirmanov (Spearman rho) i Pirsonov (Pearson) koeficijent korelacije. Rezultati pokazuju da se tri najviše rangirana potencijalna faktora kreiranja efektivnog sistema internog izveštavanja odnose na jasno definisane: procedure i politike, tipove i sadržinu izveštaja, kao i nadležnosti i odgovornosti za izveštavanje. Takođe, rezultati istraživanja ukazuju da na kvalitet izveštavanja u najvećoj meri utiču definisani rokovi i dinamika, posmatrano iz ugla ispitanika sa radnim iskustvom dužim od 11 godina.*

Ključne reči: računovodstveni sistem, interno izveštavanje, informacije, kvalitet, faktori kvaliteta

Uvod

Interno (menadžersko) izveštavanje² obuhvata brojne i različite izveštaje namenjene ključnim internim stejkholderima, pre svega najvišem menadžmentu,

¹ Ovo istraživanje je finansijski podržano od strane Ministarstva nauke, tehnološkog razvoja i inovacija Republike Srbije (Ugovor br. 451-03-33/2026-03/200099).

² U radu će termini interno izveštavanje i izveštavanje menadžmenta biti korišćeni kao sinonimi. Ipak, treba istaći da izveštavanje menadžmenta može imati širi obuhvat, te da se interno izveštavanje često vezuje samo za izveštavanje iz upravljačkog računovodstva (računovodstva troškova).

menadžerima različitih hijerarhijskih i organizacionih nivoa, kao i izvršnim strukturama. Ključni ciljevi internog (menadžerskog) izveštavanja su kreiranje i objavljivanje relevantnih, blagovremenih i korisnički prilagođenih informacija, obezbeđivanje transparentnosti rezultata na svim nivoima kompanije i doprinos realizaciji upravljačkih aktivnosti. Interno izveštavanje je jako širokog obuhvata i zahtevno je. Takođe, interno izveštavanje je važno i mora biti visokog kvaliteta, tj. mora biti korisno za korisnike. Od strane zaposlenih ono se posmatra kao zadatak visokog prioriteta. Istraživanja ukazuju da interno izveštavanje zahteva potrošnju 60-80% radnog vremena zaposlenih (Osmanagić Bedenik et al., 2010). Pregled istraživanja koja se bave analizom zadataka upravljačkih računovođa, kao i znanjima koja treba da poseduju takođe, ukazuju na važnost internog izveštavanja. Ističe se da su ključni zadaci upravljačkih računovođa „menadžersko izveštavanje“ i „priprema informacija za donošenje odluka“, te da je najvažnije da kontroleri poseduju znanja iz oblasti internog izveštavanja (Kral & Šoljaková, 2015; Weber, 2011; Todorović, 2022; Todorović & Parč, 2022). Upravljačke računovođe moraju da se bave pitanjima izveštavanja menadžmenta kako ne bi bila ugrožena konkurentnost kompanija (Howell & Soucy, 1988). Činjenica je da u uslovima promenljivog i neizvesnog okruženja sposobnost kreiranja i korišćenja kvalitetnih internih računovodstvenih informacija konstantno dobija na značaju. Takođe, kvalitetne računovodstvene informacije se posmatraju kao faktor poslovnog uspeha jer imaju potencijal da podrže i obezbede kompanijama stratešku, konkurentsku prednost i održivi rast.

Iako se u relevantnoj literaturi govori o brojnim i međusobno uslovljenim faktorima kvaliteta računovodstvenog informacionog sistema (RIS-a) i računovodstvenih informacija, akademska i profesionalna javnost nisu postigle konsenzus u vezi sa ovim pitanjem (Vosselman & De Loo, 2023). Faktori kvaliteta se najčešće dele na eksterne i interne faktore. Studije iz oblasti računovodstva akcenat stavljaju na interne faktore kvaliteta, uz obrazloženje da se kvalitet računovodstvenih informacija ne može posmatrati i analizirati izolovano i nezavisno od važnih internih karakteristika i specifičnosti (Shuai, 2025). Kao interni faktori kvaliteta navode se finansijski aspekti, korporativno upravljanje, organizaciono okruženje i kultura, iskustvo i obrazovanje menadžmenta, stručna znanja korisnika informacija, karakteristike informacionog sistema, kontrola unosa i bezbednost podataka, interna revizija i drugi (Chen et al., 2024; Shuai, 2025). Takođe, na mikronivou se može identifikovati više internih faktora koji se odnose na karakteristike, organizaciju i funkcionisanje samog RIS-a i posebno, procesa izveštavanja. Ovi interni organizacioni faktori determinišu efektivnost sistema internog izveštavanja. Njihova važnost je nesporna, budući da kroz uticaj na efektivnost sistema izveštavanja utiču na kvalitet izveštavanja i u krajnjem, na uspešnost poslovanja (Namburi & Raksudjarti, 2025). Iz perspektive kvaliteta i drugi autori ukazuju na značaj adekvatnog dizajniranja sistema, ali i razvoja i implementacije softverskih rešenja u okviru računovodstvenog sistema (Ali et al., 2016). Može se zaključiti da kvalitet internog izveštavanja i korišćenje potencijala računovodstvenih informacija zavise od adekvatnog organizacionog strukturiranja

samog procesa izveštavanja i većeg broja faktora koje se tiču optimizacije računovodstvenog procesa i procesa izveštavanja. Dakle, proces internog izveštavanja treba da bude adekvatno organizaciono uređen i kreiran kao sistem sa svojom efektivnošću (Howell & Soucy, 1988).

Imajući navedeno u vidu, osnovni cilj postavljen ovim radom je da se teorijski i empirijski identifikuju i analiziraju interni organizacioni faktori izgradnje efektivnog sistema izveštavanja, odnosno kvaliteta internog izveštavanja. Kako bi se odgovorilo na postavljeni cilj sprovedeno je teorijsko i empirijsko istraživanje. Ključni motivi za sprovođenje istraživanja proizilaze pre svega, iz značaja i nedovoljne zastupljenosti predmetne problematike u akademskoj literaturi. Značaj kvaliteta računovodstvenih informacija je nesumnjiv, mada se često i dominantno dovodi u vezu sa eksternim, finansijskim izveštavanjem. Suština je da je kvalitet informacija podjednako značajan i treba da se odnosi i na informacije namenjene internim korisnicima, odnosno na informacije sadržane u internim izveštajima. Tema istraživanja je relevantna, budući da u uslovima stalno promenljivog i neizvesnog okruženja sposobnost kreiranja i korišćenja internih računovodstvenih informacija pruža stratešku prednost kompanijama, obezbeđujući održivi rast i konkurentsku prednost. Takođe, dok praktičari, iz oblasti računovodstva, kontrolinga i izveštavanja, ali i IT stručnjaci i menadžeri, značajnu pažnju posvećuju internom (menadžerskom) izveštavanju kroz elektronske i štampane publikacije, seminare, edukacije i sl., akademska javnost se ovim pitanjima dominantno bavi kroz udžbeničku literaturu. U literaturi su takođe, identifikovani gepovi u vezi sa kritičnim faktorima uspeha i mogućnostima unapređenja kvaliteta internog računovodstvenog izveštavanja. Dakle, nova istraživanja, posebno empirijska, su više nego potrebna.

Empirijski podaci za potrebe istraživanja u radu su prikupljeni anketiranjem. Ciljnu grupu su činili eksperti koji se bave izveštavanjem (računovodstvo, finansije, kontroling i sl.). Podaci iz upitnika su analizirani u statističkom paketu za društvene nauke (*Statistical Package for Social Sciences - SPSS, Version 26.0*). Merenje pouzdanosti i interne konzistentnosti varijabli je izvršeno pomoću Cronbach's Alpha koeficijenta. Deskriptivna statistika je korišćena za merenje centralne tendencije i merenje varijabilnosti. Takođe, u radu su korišćeni neparametarski testovi (*Mann-Whitney U* i *Kruskal Wallis*) sa ciljem poređenja stavova ispitanika. Spirmanov (*Spearman rho*) i Pirsonov (*Pearson*) koeficijent korelacije su korišćeni za svrhe analize povezanosti između varijabli.

Ključni doprinos istraživanja sprovedenog u ovom radu je sveobuhvatna, teorijska i empirijska analiza značaja, faktora i mogućnosti kreiranja efektivnog sistema, odnosno unapređenja kvaliteta internog računovodstvenog izveštavanja. Ključni teorijski doprinos se ogleda ogledaju u širenju i dopunjavanju baze znanja o internom izveštavanju i internim organizacionim faktorima kvaliteta izveštavanja. Iskorak u ovom radu se čini fokusom na interne, računovodstveno-organizacione, faktore kvaliteta internog računovodstvenog izveštavanja. Strukturu rada čine tri dela. Prvi deo rada se bavi suštinom i kvalitetom internog izveštavanja. U drugom

delu se analiziraju različiti aspekti i faktori kreiranja efektivnog sistema internog izveštavanja. Treći deo rada obuhvata rezultate empirijskog istraživanja.

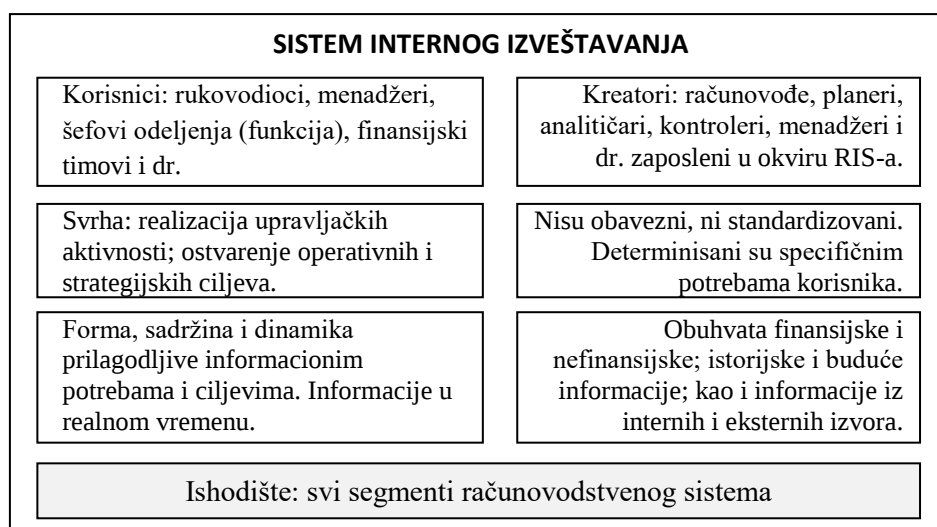
Suština i kvalitet internog izveštavanja

Računovodstveni sistem ili računovodstveni informacijski sistem (RIS)³ tokom čitavog perioda razvoja suštinu i smisao pronalazi u kreiranju odgovora na informacione potrebe različitih stejkholdera. Odgovor računovodstvenog sistema, u formi različitih informacionih sadržaja (izveštaja i informacija), nastaje kao rezultat realizacije složenih i unapred definisanih procedura, kroz računovodstveni proces. Kreirani informacioni sadržaji predstavljaju glavne outpute računovodstvenog sistema, potrebno je da poseduju određena svojstva kvaliteta i usmereni su ka brojnim i različitim stejkholderima. Budući da se stejkholderi najčešće klasifikuju kao eksterni i interni, računovodstveno izveštavanje se može označiti kao eksterno i interno. U suštini, eksterno, primarno finansijsko izveštavanje je formalizovano, uređeno i na određeni način, opšte poznato. Sa druge strane, interno izveštavanje ostaje u „senci“. Razlozi tome su brojni. Dominantno proizilaze iz njegovih karakteristika i specifičnosti (Slika 1), interne usmerenosti, nejednoobraznosti, jako izražene fleksibilnosti, kao i brojnosti i raznovrsnosti izveštaja. Interno izveštavanje vrlo često ima karakter poslovne tajne i poverljivosti, budući da predstavlja jedan od najvažnijih inputa operativnog i strategijskog odlučivanja. Značaj internog izveštavanja za svrhe realizacije ciljeva samog računovodstvenog sistema, kao i ekonomskih ciljeva kompanija, nameće potrebu za detaljnijim razmatranjima, analizama i traganjem za potencijalnim unapređenjima. Razumevanje suštine i značaja internog izveštavanja je neophodno kako za same računovođe, tako i za finansijske analitičare, ali i lidere (menadžere) posvećene ostvarivanju organizacionog uspeh. Takođe, u uslovima promenljivog i neizvesnog okruženja sposobnost kreiranja i korišćenja internih izveštaja konstantno dobija na značaju.

Interno računovodstveno izveštavanje je važno, specifično i kompleksno. Ono obuhvata brojne i različite izveštaje namenjene ključnim internim stejkholderima, pre svega najvišem menadžmentu, menadžerima različitih hijerarhijskih i organizacionih nivoa, kao i izvršnim strukturama (Todorović & Čupić, 2023; Controlling panel, 2016). Informacione potrebe internih stejkholdera predstavljaju najvažniji faktor koji utiče na kreiranje internih izveštaja. Interno izveštavanje nije uslovljeno eksternom regulativom, već računovodstvenim i drugim internim, opštim aktima. Nosioci procesa internog izveštavanja, tj. kreatori internih izveštaja mogu biti računovođe, planeri, analitičari, kontroleri (upravljачke računovođe), menadžeri i drugi zaposleni na poslovima u okviru računovodstvenog sistema, kao i povezanim, srodnim funkcijama. Iz savremene, korporativne i organizacione perspektive, interno ili izveštavanje menadžmenta (menadžersko

³ Računovodstvo je po definiciji informacijski sistem jer prikuplja, čuva i obrađuje računovodstvene i druge podatke kako bi se krierale informacije za donosiocje odluka.

izveštavanje) se posmatra kao jedan od ključnih zadataka kontrolinga (upravljačkog računovodstva), uz naglašavanje da su upravljačke računovođe „odgovorne za transparentnost rezultata“ (International Group for Controlling – IGC, 2018). U tradicionalnom, računovodstvenom smislu najvažnije ishodište internog izveštavanja čini upravljačko-računovodstveni sistem (upravljačko računovodstvo i računovodstvo troškova). Međutim, brojni interni računovodstveni izveštaji nastaju i u drugim segmentima RIS-a, finansijskom računovodstvu i/ili analitičkim evidencijama. Dakle, celokupan računovodstveni sistem, odnosno svi njegovi segmenti, mogu biti uključeni u proces menadžerskog izveštavanja, tako da bi se moglo reći da je ishodište menadžerskog izveštavanja zapravo, „interni računovodstveni sistem (interno računovodstvo)“. Važno je istaći da je termin „interno računovodstvo“ više kolokvijalne prirode i treba ga krajnje oprezno pominjati. Suština je da se u organizacionom smislu ne može govoriti o internom računovodstvu kao segmentu RIS-a, kao ni o podeli na eksterno i interno računovodstvo. Terminom interno računovodstvo se samo naglasak stavlja na sve segmente RIS-a koji su interno orijentisani i koji predstavljaju ishodište internog (menadžerskog) izveštavanja. Reč je zapravo o definisanim i uređenim pravilima, procedurama i procesima u okviru računovodstvenog sistema koji su usmereni na prikupljanje podataka iz različitih izvora/departmana, obradu, analizu, generisanje, distribuciju i prezentovanje informacija i izveštaja internim stakeholderima.



Slika 1: Karakteristike internog izveštavanja

Izvor: autori

Inputi procesa internog izveštavanja mogu biti interni i eksterni, mada prethodna istraživanja ukazuju na dominaciju različitih internih izvora (Controlling panel, 2016). Sa druge strane, autputi treba da pruže potpun, holistički i integrisani pogled i uvid u sve aspekte poslovanja, performanse i kritične faktore uspeha.

Interni izveštaji treba da se fokusiraju na integrisanje informacija po različitim osnovama i iz različitih perspektiva, na tumačenje povezanosti i traženje načina za poboljšanja. Internim izveštajima se predstavljaju kako finansijske metrike, tako i kvalitativne, a još značajnije potrebno je njihovo povezivanje (integracija finansijskih i nefinansijskih metrika). Interno izveštavanje pruža pogled u prošlost (istorijski podaci), sadašnjost (realno vreme) u budućnost i još značajnije kreira uravnoteženu kombinaciju istorijskih, tekućih i budućih metrika (KPMG, 2025). Pored toga što treba da poseduju svojstva kvaliteta, poput blagovremenosti, tačnosti (pouzdanosti) i relevantnosti, kreirane informacije za interne potrebe treba da budu više direktne, strategijske, detaljne, sažete, fokusirane, selektivno izabrane, integrisane, buduće i sl. (Todorović & Janjić, 2021; Burns et al., 2014). I dok postojanje jasnog i logičnog procesa u formi *input-obrađena-output* nije diskutabilno, identifikovanje i klasifikovanje internih izveštaja jeste.

U literaturi ne postoji neka opšteprihvaćena klasifikacija internih izveštaja. Klasifikacija internih izveštaja može biti izvršena na različite načine, a jedna koja se relativno često javlja u literaturi je prema usmerenosti, dinamici sastavljanja i funkciji. Prema usmerenosti, interni izveštaji se mogu podeliti na eksterne i interne. Prema dinamici, mogu se podeliti na rutinske i specijalne (specifične), dok se prema funkciji, interni izveštaji mogu podeliti na operativne (za svrhe kontrole, informisanja i dr.) i finansijske izveštaje (statički i dinamički) (Periasamy, 2010). Iz perspektive prakse, menadžerski izveštaji se svrstavaju u određene tipove. Kao najčešći tipovi navode se izveštaji o uspehu (performansama), operativni izveštaji i analitički izveštaji. Interni izveštaji o uspehu se sastoje od podataka po različitim nivoima i po različitim aspektima (na dnevnoj, nedeljnoj i mesečnoj osnovi i po različitim nivoima: nivo kompanije, segmenti, proizvodi, kupci, kanali prodaje, brendovi, projekti i sl).⁴ Operativni izveštaji se fokusiraju na svakodnevne aktivnosti, za svrhe praćenja, kontrole i optimizacije tekućih poslovnih aktivnosti. Nastaju na bazi monitoringa performansi i praćenja odstupanja (varijanse) po različitim osnovama sa ciljevima optimizacije performansi, identifikovanja trendova, redukcije troškova i unapređenja performansi. Nasuprot informativnim izveštajima, analitičkim izveštajima se podaci analiziraju, tumače i traže se rešenja za određene probleme. Oni su više strateškog karaktera i fokusiraju se na trendove. To mogu biti na primer, izveštaji u vezi sa ispitivanjem i ocenjivanjem efektivnosti izabranih strategija. Pored navedenih, postoje i brojni drugi interni izveštaji. Kao primeri mogu se navesti interni izveštaji kreirani na bazi informacija iz eksternog okruženja (npr. na bazi analize konkurencije), različita predviđanja (prognostički izveštaji, simulacije), izveštaji na upit (ad hoc, odgovori na specifične potrebe i situacije),

⁴ U praksi se pojavljuje tzv. "blic" bilans uspeha (*flash P&L*) kao kratak finansijski izveštaj koji pruža pregled profitabilnosti u određenom kratkom (dnevno, nedeljno) vremenskom periodu, a deluje kao sistem ranog upozorenja i osnova za realizaciju operativnih prilagođavanja.

izveštaji o prodaji, o stanju potraživanja i obaveza i dr.⁵ Empirijska istraživanja pokazuju da se kao najčešći interni izveštaj u kompanijama u našoj zemlji javljaju interni bilansi uspeha, izveštaji prodaje, interni bilansi stanja, izveštaji o ceni koštanja, izveštaji o troškovima po različitim osnovama i iz različitih perspektiva i dr. (Todorović & Čupić, 2023).

Predstavljeni, sažeti pregled tipova internih izveštaja ukazuje na njihovu brojnost, raznovrsnost, različite svrhe, ishodišta i kreatore, kao i usmerenost na različite interne korisnike. Nasuprot svim tim različitostima, ono što je zajedničko za sve njih je da su usmereni na realizaciju upravljačkih aktivnosti. Dakle, primarni cilj internog izveštavanja je da pruži pomoć i podršku menadžmentu u realizaciji upravljačkih aktivnosti, a pre svega, procesa donošenja odluka (Liu et al., 2024; Shuai, 2025; Periasamy, 2010). Interni izveštaji se koriste za svrhe donošenja informisanih operativnih i stratejskih odluka, planiranja, organizacije i kontrole, monitoringa performansi, razvoja i praćenja realizacije strategija, identifikovanja rizika i šansi, motivacije zaposlenih i komuniciranja (KPMG, 2025). Kao ciljevi menadžerskog izveštavanja navode se i podizanje operativne efikasnosti, omogućavanje maksimalne iskorišćenosti resursa, kao i doprinos podizanju motivacije, discipline i morala zaposlenih (Periasamy, 2010). Potencijalne koristi (*outcome*)⁶ upotrebe kvalitetnih internih izveštaja su brojne.

Primarna korist je unapređenje procesa donošenja odluka. Interno izveštavanje omogućava donošenje informisanih stratejskih i operativnih odluka (Cavelius et al., 2020), odnosno ostvarivanje postavljenih kratkoročnih i dugoročnih ciljeva i strategija. Posledično mogu se očekivati i drugi benefiti. Interno izveštavanje je od značaja za unapređenje stratejskog planiranja i odlučivanja kroz pružanje uvida i analizu trendova, finansijsko stanje (uspeh) i organizacione performanse. Poboljšanje operativne efikasnosti i alokacije resursa, kao i uštede u troškovima mogu nastati kao rezultat identifikovanja neefikasnosti, nepotrebnih trošenja i područja za potencijalna unapređenja. Unapređenje performansi rezultira iz kontinuiranog monitoringa performansi, posebno uz pomoć savremenih alata (kontrolnih tabli), a za potrebe procene efikasnosti operacija i strategija. Interno izveštavanje može omogućiti proaktivno upravljanje rizicima putem praćenja relevantnih finansijskih i operativnih pokazatelja sa svrhom identifikovanja i redukovanja potencijalnih rizika. Posebno značajni mogu biti efekti na sve menadžerske i izvršne strukture po pitanju promovisanja i podsticanja odgovornosti i angažovanosti. Pružanjem transparentnih informacija o rezultatima i uspešnosti različitih odeljenja i/ili timova (kao i po drugim osnovama), interno

⁵ U novije vreme, često se pominje kontrolna tabla ključnih pokazatelja performansi (*Key performance indicator (KPI) dashboard*) sa fokusom na tačno određene metrike. Kontrolne table predstavljaju alat koji u realnom vremenu preuzima podatke iz informacionog sistema i koristi ih za praćenje učinaka u odnosu na planirane KPI na različitim nivoima organizacije.

⁶ Ishodi (*outcome*) su rezultati koji nastaju po osnovu korišćenja računovodstvenih informacija za svrhe realizacije upravljačkih aktivnosti.

izveštavanje „poziva“ i podstiče na odgovornost na svim nivoima. Deljenjem informacija o učincima, negovanjem kulture transparentnosti i kontinuiranih poboljšanja, interno izveštavanje pozitivno utiče na nivoe motivisanosti i participacije zaposlenih. Interno izveštavanje unapređuje koordinaciju, komunikaciju i zajedničko razumevanje poslovanja koristeći jedinstveni profesionalni jezik (Zeigenbein, 2008, 509). Pored pomenutih, kvalitetno interno izveštavanje može doneti i brojne druge koristi kompanijama i internim stakeholderima. Interne (menadžerske) izveštaje treba posmatrati kao strateški faktor poslovnog uspeha jer imaju potencijal da podrže i obezbede kompanijama stratešku, konkurentsku prednost i održivi rast (Howell & Soucy, 1988). Upravljanje bez efektivnog izveštavanja izgleda kao da menadžment leti "naslepo" (Axson, 2010). Zato je imajući u vidu suštinu i ciljeve, karakteristike i područja upotrebe, ali i očekivanja korisnika u pogledu informacionog potencijala, neophodno kreirati efektivan sistem internog izveštavanja.

Kreiranje efektivnog sistema internog izveštavanja

Prema Međunarodnoj federaciji računovođa (International Federation of Accountants – IFAC, 2013) kreiranje efektivnog procesa izveštavanja predstavlja ključni faktor kreiranja visokokvalitetnih menadžerskih izveštaja. Kreiranje efektivnog sistema zahteva adekvatno organizaciono strukturiranje internog izveštavanja, kao i efikasno funkcionisanje internih računovodstvenih procedura i informacionih tokova. Kada su pravilno dizajnirani izveštaji imaju neprocenjivu vrednost za upravljačke svrhe (Axson, 2010). Posledično, adekvatno organizaciono strukturiranje internog izveštavanja predstavlja preduslov kvaliteta internog izveštavanja (Zeigenbein, 2008; IGC, 2018). U prilog tome govori i standard ISO 9000, prema kome se osnova kvaliteta sastoji u kvalitetu organizacije nekog poslovnog sistema, koji po automatizmu obezbeđuje i kvalitet proizvoda i/ili usluga. Otuda, logično se može zaključiti da kvalitet organizacije internog izveštavanja opredeljuje i kvalitet njegovih rezultata. IFAC se konkretnije pitanjima efektivnosti procesa menadžerskog izveštavanja bavio kroz definisanje smernica u formi određenih principa (IFAC, 2013). Principi zapravo, predstavljaju određene oblasti (aspekte) internog izveštavanja o kojima treba voditi računa, koji su osnov kreiranja efektivnog procesa izveštavanja i koji su zasnovani na najboljim praksama. Principi kreiranja efektivnog sistema izveštavanja koje je postavio IFAC su sledeći:

- a) posvećenost efektivnom izveštavanju, definisanje uloga i odgovornosti, planiranje i kontrola ciklusa izveštavanja;
- b) angažovanje stakeholdera, pre svega, kako bi se razumele njihove informacione potrebe;
- c) određivanje korisnika, sadržaja, forme i vremena publikovanja izveštaja;
- d) donošenje okvira izveštavanja koji treba da čine adekvatne i ažurne interne politike i smernice za izveštavanje;
- e) optimizacija samog procesa izveštavanja;

- f) određivanje nivoa potrebnih analiza i interpretacija;
- g) delovanje u pravcu obezbeđenja transparentnost i pouzdanost;
- h) sprovođenje evaluacija i unapređenja procesa izveštavanja (IFAC, 2013).

Pojednostavljeno, organizaciona rešenja efektivnog internog izveštavanja treba da imaju uporište u internim aktima, kojima se definiše između ostalog i ko, koga, o čemu (sadržaj i nivo detalja), kada (vreme pripreme, dinamika isporuke) i kako (dizajn i prezentovanje) treba da informiše (Malinić, 2008; Zeigenbein, 2008).

Organizaciono strukturiranje internog izveštavanja zahteva, najpre adekvatno planiranje (IGC, 2018) i uvažavanje postojeće organizacione strukture, budući da oblik organizacije utiče na dizajn tokova i sistema izveštavanja (Zeigenbein, 2008). Jedan od prvih i najvažnijih koraka je definisanje nadležnosti i odgovornosti za sastavljanje internih izveštaja. Sledi, definisanje ciljeva i zadataka internog izveštavanja, kako bi se obezbedila usklađenost sa korporativnom strategijom i informacionim potrebama donosioca odluka. Efektivan sistem internog izveštavanja podrazumeva kreiranje različitih, ali pravih informacija za različite korisnike (Axson, 2010). Različiti hijerarhijski nivoi menadžmenta, kao i realizacija konkretnih upravljačkih aktivnosti zahtevaće specifičnu informacionu podršku u smislu sadržine, dinamike i načina prezentacije. Prilagođavanje izveštaja specifičnim potrebama različitih korisnika omogućava maksimiranje njihove relevantnosti i korisnosti. Kako bi to bilo moguće potrebno je u organizacionom smislu, najpre definisati korisnika ili korisnike, a potom identifikovati i razumeti njihove informacione potrebe, odnosno utvrditi koje su informacije relevantne za koje korisnike. Važno je pratiti relacije između informacionih potreba korisnika, potražnje za informacijama i ponude informacija. Dok ponuda informacija u organizacijama stalno raste, potražnja se obično sporo menja. To može stvoriti informacione gepove. Za prevazilaženje ovih gepova potrebno je aktivno i kreativno učešće kreatora internih izveštaja (menadžera računovodstvene funkcije ili kontrolera) koji treba da na određeni način usmeravaju i unapređuju informacione zahteve menadžmenta. Time oni direktno i permanentno podižu informacionu snagu RIS-a. Pored toga, kako bi se sprečila pojava ovih gepova, a istovremeno sistem izveštavanja održavao na visokom nivou kvaliteta, potrebni su konstantni monitoring i prilagođavanja (Zeigenbein, 2008).

Prethodna istraživanja ukazuju na uslovljenost sadržine izveštaja i njihove korisnosti (Axson, 2010; Periasamy, 2010; Bryk, 2015). U jednom istraživanju autori ukazuju menadžerski izveštaji nisu korisni kada sadrže irelevantne, nekorisne, preobimne ili ponavljajuće informacije. Takođe, preobimni izveštaji, bez jasno strukturiranih informacija i ključnih zaključaka nisu korisni za menadžment (Howell & Soucy, 1988). Dakle, organizacionim rešenjima treba omogućiti prilagođavanje informacionih sadržaja iz različitih segmenata RIS-a, različitim nivoima upravljanja i menadžerskim strukturama, kao konkretnim nosiocima ukupnih upravljačkih aktivnosti i korisnika usluga RIS-a. Zato, uspostavljena organizaciona rešenja treba da budu fleksibilna i prilagodljiva promenama i u internom i eksternom okruženju, a često su u svim segmentima RIS-a neophodna organizaciono-metodološka prilagođavanja.

Na bazi definisanih korisnika i potrebne sadržine izveštaja potrebno je odrediti strukturu (formu) izveštaja, dinamiku izveštavanja, primeren (adekvatan) jezik izveštavanja i dimenzije potrebnih analiza (IGC model procesa kontrolinga, 2014). Slobodan oblik predstavljanja i nedoslednost informacija mogu dovesti do toga da korisnici dobiju nepovezane informacije, koje mogu biti i protivrečne i u celini, nepouzidane. Zato je potrebno uspostaviti adekvatna rešenja po pitanju formalnog strukturiranja internih izveštaja (Periasamy, 2010). Neki od internih izveštaja su ustaljene forme (prilagodljivi obrasci) i sadržine. Sa druge strane, neki su specifični, oblikuju se prema specifičnostima situacije i problema na koji su usmereni. U formalnom smislu preporuka je da izveštaji po potrebi obuhvate sažetak, jasno definisane ciljeve, svrhu i obuhvat izveštavanja, kao i ključne poruke, zaključke i preporuke. Nepostojanje obaveznih propisa (regulative) može uzrokovati brojne probleme u vezi sa dinamikom izveštavanja (Bryk, 2015), naročito jer je dinamika izveštavanja različita za različite tipove izveštaja. Efektivnosti sistema izveštavanja doprinosi kreiranje kalendara izveštavanja, što je moguće za neke redovne, izvesne i uobičajene izveštaje. Za brojne druge izveštaje dinamika se definiše u skladu sa informacionim potrebama, što u slučajevima intenzivnijeg izveštavanja, naročito u nepredviđenim situacijama, može potencijalno ugroziti kvalitet izveštaja.

Razumljivost kao karakteristika kvaliteta internih informacija je veoma važna (Periasamy, 2010). Razumljivost implicira da bi korisnici trebalo da mogu da čitaju i razumeju kreirane izveštaje i informacije. Ipak, „jezik računovodstva“ je specifičan (pojmovi se ne mogu jednostavno i laički prevesti na svakodnevni govor), stručan (zahteva znanja) i strogo definisan (slični pojmovi se značajno razlikuju). Otuda i može biti nerazumljiv licima izvan profesije. S tim u vezi, stručnost i kompetentnost kreatora internih izveštaja dolaze do izražaja. Kreatori izveštaja treba da deluju u pravcu podizanja upotrebne vrednosti kreiranih izveštaja, na način da teže ka tome da "jezik računovodstva" transformišu u informacije upotrebljive, korisne i razumljive za menadžment. Pored toga, u smislu sadržine i pisanja, efektivan interni izveštaj treba da bude sažet, koncizan i jasan, pruža praktične uvide i da je primenjiv, potkrepljen utemeljenim i pažljivo predstavljenim činjenicama i podacima. Jednostavnost korišćenja je preduslov korišćenja internih izveštaja (Axson, 2010). Računovodstveni proces je potrebno optimizovati, a posebnu pažnju treba posvetiti inputima i samom procesu obrade. Neophodno je obezbediti tačnost i pouzdanost ulaznih podataka, kao i samog procesa obrade, kroz uspostavljanje rigoroznih procedura i pravila, kao i adekvatnih bezbednosnih mera za svrhe sigurnosti i usaglašenosti (Nurhayati et al., 2023; Ali et al., 2016). Time se kreiraju pretpostavke transparentnosti i pouzdanosti autputa. Dimenzije potrebnih analiza zavise od same svrhe izveštaja, a mogu da uključe relevantne metrike, analizu konteksta, analizu rizika, identifikovane trendove, jasne i sprovodive preporuke, potencijalni uticaj informacija i dr. Izveštaji će imati veću upotrebnu vrednost ukoliko su sadržajni po pitanju različitih analiza.

Efektivan sistem menadžerskog izveštavanja podrazumeva adekvatno prezentovanje i komuniciranje informacionih sadržaja (Axson, 2010). Distribucija, prezentovanje i komuniciranje, predstavlja jednu od poslednjih faza u procesu internog izveštavanja (IGC model procesa kontrolinga, 2014) i ima ključni uticaj na korisnost informacionih sadržaja. Doprinos većoj upotrebljivosti izveštaja daje visokokvalitetna komunikacija i interakcija različitih organizacionih i hijerarhijskih nivoa. Efikasna komunikacija doprinosi kvalitetu izveštaja ali zahteva planiranje i pripremu. Podrazumeva da su prenete poruke jasne, da su sistematski predstavljene i da ukazuju na suštinu. Na taj način se otklanjaju problemi povezani sa nerazumevanjem, nesuglasicama ili nejasnoćama, a upotrebna vrednost prenetih informacija se uvećava. Takođe, važno je uspostaviti otvorene, dvosmerne kanale komunikacije između kreatora i korisnika za eventualne povratne informacije za svrhe oblikovanja budućih informacionih sadržaja.

Efektivnost internog izveštavanja u velikoj meri zavisi od korišćenih IT alata. Više studija ukazuje da primena savremenih IT rešenja može doprineti unapređenju kvaliteta računovodstvenih informacija (Ou et al., 2018; Bejjar 2017). IT alati omogućavaju prilagođavanje informacija individualnim potrebama korisnika (u smislu obima, agregacije, transparentnosti i učestalosti), što povećava kvalitet i efektivnost internog izveštavanja u celini. IT alati omogućavaju automatizaciju kreiranja rutinskih izveštaja sa ciljem smanjenja obima manualnog rada, eliminisanja grešaka i postizanja blagovremenosti. Automatizacija kreiranja rutinskih izveštaja ostavlja više vremena za sprovođenje detaljnijih i složenijih analiza, tumačenje rezultata, osmišljavanje i sprovođenje mera unapređenja. Na primer, korišćenje kontrolnih tabli (*dashboards*) za vizuelizaciju podataka omogućava prikazivanje, praćenje i analizu KPI (*Key Performance Indicators*), različitih metrika i ključnih podataka u realnom vremenu. Upotreba naprednih analitika i prediktivnog modeliranja omogućava dobijanje detaljnijih uvida u poslovanje i podržava proces strateškog planiranja.

Ljudski faktor ima veoma značajnu ulogu u kreiranju i funkcionisanju efektivnog sistema internog izveštavanja, odnosno kreiranja kvalitetnih autputa. Negovanjem odgovornosti zaposlenih, timovi postaju samomotivisani i svrsishodni u svojim aktivnostima i zadacima, zauzimajući prema računovodstvenim poslovima pristup zasnovan na ishodima (*outcome-based approach*) (Qatawneh, 2023). Zato su neophodne obuke svih zaposlenih, kreatora i korisnika izveštaja. Za kreatore internih izveštaja važne su obuke u vezi sa alatima za interno izveštavanje, naročito različitim IT alatima, kao i u vezi sa analizama i efikasnim tumačenjima podataka. Obuke u ovoj oblasti su više nego potrebne budući da neka ispitivanja ukazuju na niže nivoe satisfakcije računovođa usled primene savremenih softverskih rešenja (poput ERP-a) (Todorović & Čupić, 2022). Obuke su neophodne i za svrhe razvoja soft veština, poput prezentovanja i komuniciranja, budući da značajno unapređuju efektivnost internog izveštavanja. Obuke menadžera treba da idu u pravcu podizanja nivoa znanja i svesti u vezi sa upotrebnom vrednošću i korisnošću kreiranih informacija. Posebno je važno

podsticati kulturu zasnovanu na podacima i korišćenje podataka iz internih izveštaja u svakodnevnom poslovanju i strategijskom odlučivanju.

Na kraju, kao i svaki drugi proces u organizaciji, i proces i alati internog izveštavanja, treba da budu predmet monitoringa, merenja uspešnosti i unapređenja. Monitoring i merenje uspešnosti su takođe, pretpostavke kvaliteta izveštaja i informacija. U tom smislu, poželjno je identifikovati odgovarajuće KPI za proces internog izveštavanja (i RIS u celini), a zatim ih sistematski meriti, kontrolisati i unapređivati.

Istraživanje faktora kreiranja efektivnog sistema izveštavanja Metodologija i uzorak

Na bazi pregleda i analize relevantne literature učinjene u prethodnim delovima kreiran je istraživački okvir i za potrebe analize potencijalnih faktora kreiranja efektivnog sistema izveštavanja, te posledično i kvaliteta samih izveštaja, sprovedeno je empirijsko istraživanje. Pored kreiranja istraživačkog okvira, istraživanje je, u organizaciono-metodološkom smislu, obuhvatilo i kreiranje upitnika i prikupljanje podataka, analizu dobijenih podataka i izvođenje zaključaka.

Upitnik je pored pitanja koja se odnose na faktore kvaliteta internih izveštaja sadržao i pitanja koja se odnose na ispitanike, i to: da li su angažovani na poslovima računovodstva, izveštavanja, finansija i/ili kontrolinga, godine radnog iskustva, naziv radne pozicije i nivo obrazovanja (Tabela 1). Upitnik je popunilo 106 ispitanika. Od ukupnog broja 6 ispitanika trenutno nije angažovano na poslovima računovodstva, izveštavanja i kontrolinga. Međutim, 2 ispitanika imaju od 6 do 10 godina iskustva, a 4 ispitanika do 5 godina iskustva na ovim poslovima, tako da su njihovi odgovori uključeni u analizu.

Proces prikupljanja podataka je sproveden anketiranjem pomoću upitnika u elektronskoj formi (*google forms*). Podaci iz upitnika su analizirani u statističkom paketu za društvene nauke (*Statistical Package for Social Sciences - SPSS, Version 26.0*). Merenje pouzdanosti i interne konzistentnosti varijabli je izvršeno pomoću Cronbach's Alpha koeficijenta. Cronbach's Alpha je iznosio 0,903. Ovaj rezultat pokazuje visok nivo interne konzistentnosti, dobru pouzdanost i unutrašnju saglasnost merne skale (Hair et al., 2019). Deskriptivna statistika je korišćena za merenje centralne tendencije (aritmetička sredina, modus, medijana) i merenje varijabilnosti (standardna devijacija). Takođe, u radu su korišćeni neparametarski testovi (*Mann-Whitney U* i *Kruskal Wallis*) sa ciljem poređenja stavova ispitanika. Spirmanov (*Spearman rho*) i Pirsonov (*Pearson*) koeficijent korelacije su korišćeni za svrhe analize povezanosti između varijabli.

Tabela 1: Karakteristike ispitanika

		Broj	%
Obrazovanje	Srednja škola	1	0,94
	Viša škola	3	2,83
	Fakultet	50	47,17
	Master studije	51	48,11
	Doktorske studije	1	0,94
Godine radnog iskustva	Do 5 godina	35	33,02
	6-10	28	26,42
	11 i više godina	43	40,57
Radna pozicija (služba, sektor, funkcija)	Računovodstvo	40	47,61
	Računovodstvo i finansije	7	8,33
	Finansije	16	19,04
	Kontroling	18	21,42
	Drugo	3	3,57

Izvor: rezultati istraživanja

Imajući u vidu dužinu radnog iskustva, u strukturi ispitanika dominiraju oni sa 11 i više godina radnog iskustva (40,57%). Kada je u pitanju obrazovna struktura ispitanika, u strukturi uzorka dominiraju lica sa završenim visokim obrazovanjem (fakultetom) i završenim master studijama. Njihovo učešće u strukturi ispitanika je oko 95%. Poslednje pitanje se odnosilo na radnu poziciju ispitanika (službu, sektor, funkciju). U vezi sa radnom pozicijom dobijeni su različiti odgovori, te je izvršeno njihovo grupisanje prema srodnosti. U strukturi uzorka dominiraju lica zaposlena na poslovima računovodstva i kontrolinga, oko 68% ispitanika. Oko 27% ispitanika angažovano je u službama finansije ili finansije i računovodstvo. Tri ispitanika angažovana su na poslovima obračuna troškova (računovodstvu troškova) i obračunskim službama. Preostali broj ispitanika ili nije dao odgovor na pitanje ili trenutno nisu zaposleni na poslovima računovodstva, izveštavanja i kontrolinga, ali imaju radno iskustvo na ovim pozicijama. Imajući u vidu dimenziju radnog iskustva, odnosno dužinu radnog staža, opis poslova koje obavljaju (na šta ukazuju radne pozicije ispitanika), kao i kvalifikacionu strukturu ispitanika, uzorak se može smatrati relevantnim iz perspektive postavljenog cilja istraživanja.

Analiza i diskusija rezultata istraživanja

Centralni deo istraživanje se odnosio na ispitivanje stavova ispitanika u vezi sa uticajem različitih aspekata i faktora organizacije efektivnog sistema internog izveštavanja na kvalitet informacija. Ispitanicima je predstavljeno 6 konstatacija, u vezi sa kojima su iznosili stavove na petostepenoj Likertovoj skali (ocena 1 - apsolutno se ne slažem, ocena 5 - apsolutno se slažem). Tabela 2 prikazuje deskriptivnu analizu stavova ispitanika. Ispitanicima je ponuđeno i jedno otvoreno

pitanje u vezi sa potencijalnim, drugim faktorima kvaliteta izveštavanja, koji nisu istraživanjem obuhvaćeni.

Konstatacije u Tabeli 2 prate redosled izraženosti stavova, na bazi aritmetičke sredine, od najviše do najniže ocene. Tri najviše rangirana potencijalna interna organizaciona faktora kvaliteta internog izveštavanja su: jasno definisane procedure i politike (4,58), jasno definisani tipovi i sadržina izveštaja (4,49) i jasno definisane nadležnosti i odgovornosti za izveštavanje (4,47). Najnižu, ali ne nisku prosečnu ocenu, dobila je konstatacija koja se odnosi na jasno definisan način pripreme i prezentacije internih izveštaja (4,19). U prethodnim istraživanjima sistem internog izveštavanja se opisuje kao slab kada ne uspeva adekvatno da identifikuje korisnike informacija, kao i da prilagodi sadržaj i način prezentacije korisnicima (Howell & Soucy, 1988). Značaj adekvatnog prezentovanja i komuniciranja, određivanja forme, uloge različitih aktera u procesu izveštavanja takođe, potenciraju prethodna istraživanja (Axson, 2010; Periasamy, 2010).

Tabela 2: Deskriptivna statistika

Konstatacije	N	Mean	SD	Min	Max	Med.	Mod.
K1: Na kvalitet računovodstvenih informacija utiču jasno definisane procedure i politike u računovodstvu (ili funkciji koja se bavi izveštavanjem)	106	4,58	.742	1	5	5,00	5
K3: Na kvalitet računovodstvenih informacija utiču jasno definisani tipovi i sadržina izveštaja koji se sastavljaju	106	4,49	.908	1	5	5,00	5
K2: Na kvalitet računovodstvenih informacija utiču jasno definisane nadležnosti i odgovornosti za izveštavanje	106	4,47	.812	2	5	5,00	5
K4: Na kvalitet računovodstvenih informacija utiču jasno definisani rokovi i dinamika izveštavanja (kalendar izveštavanja)	106	4,43	.873	1	5	5,00	5
K6: Na kvalitet računovodstvenih informacija utiču jasno definisane potrebe i korisnici izveštaja	106	4,32	.962	1	5	5,00	5
K5: Na kvalitet računovodstvenih informacija utiču jasno definisani načini pripreme i prezentovanja izveštaja	106	4,19	1.052	1	5	5,00	5

Izvor: rezultati istraživanja

Na bazi rezultata deskriptivne statistike, može se zaključiti da ispitanici pokazuju visok stepen slaganja sa svim navedenim konstatacijama. U prilog tome govori činjenica da prilikom tumačenja rezultata deskriptivne statistike treba imati

u vidu da upotreba petostepene Likertove skale podrazumeva da vrednosti medijane i sredine veće od 3,00 ukazuju da se ispitanici slažu sa konstatacijama, dok vrednosti niže od 3,00 ukazuju na neslaganje ispitanika sa konstatacijama. Takođe, kod elaboriranja rezultata deskriptivne statistike, pored vrednosti medijane, treba imati u vidu i vrednosti modusa. Vrednost medijane u svim konstatacijama iznosi 5, dok je najčešća ocena koju su ispitanici davali takođe, bila 5, što još jednom govori u prilog zaključka da su ispitanici svim potencijalnim faktorima kvaliteta internog izveštavanja dali visok značaj.

U daljim analizama uzorak je podeljen na tri segmenta prema dužini radnog iskustva ispitanika (G1, n=35, G2, n=28, G3, n=43) i analizirane su potencijalno značajne razlike u njihovim stavovima. Neparametarski Kruskal-Voliso test (*Kruskal Wallis*) je otkrio statistički značajnu razliku između pomenute tri grupe ispitanika u vezi sa konstatacijom „Na kvalitet računovodstvenih informacija utiču definisani rokovi i dinamika izveštavanja“. Konkretnije, test je pokazao sledeće rezultate: Kruskal-Wallis $H=12.524$, broj stepeni slobode $df=2$, a nivo značajnosti (Sig) $p=0,002$. Budući da je nivo značajnosti kod konstatacije K4 (rokovi i dinamika) niži od 0,05 može se zaključiti da je razlika u dobijenim vrednosti između posmatrane tri grupe statistički značajna. Analizom srednje vrednosti ranga (*Mean Rank*) identifikovano je da najveći rang ima G2, tj. ispitanici sa radnim iskustvom od 11 i više godina. Istovremeno, G2 ima veću medijanu rezultata ($Md=63,81$) u odnosu na dve ostale grupe.⁷ Naknadno sproveden Man-Vitnijev (*Mann-Whitney*) test otkrio je statistički značajnu razliku u stavovima između ispitanika koji imaju do 5 godina iskustva i onih sa 11 i više godina iskustva ($U=451.000$, $z=-2.254$, $p=0,024$, $r=-0,22$).⁸ Grupa ispitanika sa 11 i više godina iskustva veći značaj pridaje definisanju rokova i dinamike izveštavanje. Potenciranje rokova i dinamike izveštavanja je potpuno opravdano, budući da je dinamika internog izveštavanja jako intenzivna (Todorović & Čupić, 2023). Takođe, dinamika internog izveštavanja je različita za različite tipove izveštaja. O kalendaru izveštavanja treba voditi računa jer visoka učestalost može potencijalno biti faktor koji ugrožava kvalitet. Jedno prethodno istraživanje koje se bavi uticajem učestalosti izveštavanja na kvalitet finansijskih informacija dovodi u pitanje navode da češće izveštavanje apriori povećava transparentnost (Islam & Clark, 2025). Pomenuti autori ukazuju da, suprotno očekivanjima, ređe izveštavanje poboljšava kvalitet i pouzdanost finansijskih informacija ublažavanjem pritisaka na zaposlene. Iako je reč o istraživanju u oblasti finansijskog izveštavanja, ovi zaključci mogu biti od koristi za unapređenje kvaliteta internog izveštavanja u delu koji se odnosi na pitanja dinamike

⁷ Alternativa Kruskal-Voliso testu, One-way ANOVA dala je identične rezultate. Poređenjem srednjih vrednosti za tri grupe ispitanika (prema radnom iskustvu) identifikovana je statistički značajna razlika ($p=0,01$) u stavovima ispitanika u vezi sa konstatacijom „Na kvalitet računovodstvenih informacija utiču definisani rokovi i dinamika izveštavanja“.

⁸ Veličina uticaja $r=-0,22$ prema Koenu (Cohen, 1988) odražava mali uticaj.

izveštavanja. Rezultati našeg istraživanja, kojima se ističe potreba da se rokovi i dinamika sastavljanja internih izveštaja jasno definišu ukazuje zapravo, koliko je ovo pitanje važno za kreatore internih izveštaja. Sigurno još značajnije u odnosu na kreatore finansijskih izveštaja, koje je apriori manje učestalo. Može se zaključiti da je neophodno definisati vremenske okvire u sistemu internog izveštavanja sa ciljem uspostavljanja redovnosti i blagovremenosti, smanjenja pritiska na zaposlene i u celini, postizanja kvaliteta.

U vezi sa potencijalnim faktorima kvaliteta informacija, koji nisu obuhvaćeni istraživanjem, ispitanicima je postavljeno i jedno otvoreno pitanje, koje je rezultiralo u veoma zanimljivim i korisnim odgovorima. Više ispitanika je u vezi sa obezbeđenjem kvaliteta inputa, potenciralo značaj procedura, kompetentnosti i bezbednosti podataka. U vezi sa procedurama se ističe da je važno jasno definisati proceduru obezbeđenja adekvatnih inputa za celokupni tok informacija, kroz sve organizacione segmente i njihove zaposlene. Posebno se ističu neophodna kompetentnost zaposlenih u organizacionim jedinicama koje obezbeđuju inpute. Više ispitanika je naglasilo značaj informatičke pismenosti zaposlenih u celokupnom informacionom toku. Mere zaštite bezbednosti podataka i informacija u celokupnom informacionom toku su takođe, neophodne kako bi se sprečili potencijalni neovlašćeni pristupi, manipulacije i zloupotrebe. Nekoliko ispitanika je ukazalo na negativne efekte postojanja internih zahteva od strane nadređenih za prikazivanje boljeg rezultata (kreativno računovodstvo). Ovo pitanje je svakako povezano sa specifičnim položajem računovođa (nosioci procesa izveštavanja) u odnosu na menadžment i protkano je etikom. Edukacije iz oblasti poslovne etike i konkretno, računovodstvene etike su svakako neophodne za sve učesnike u sistemu izveštavanja. jer etika predstavlja neizostavan faktor kvaliteta izveštavanja. Integritet (etičnost) i kompetentnost kreatora izveštaja pozitivno utiču na pouzdanost izveštaja i time unapređuju proces odlučivanja (Namburi & Raksudjarti, 2025).

Za potrebe analize povezanosti između varijabli primenjena je korelacija, izražena pomoću koeficijenata Spirmanove i Pirsonove korelacije (Tabela 3). Svi koeficijenti ukazuju na statistički značajnu, pozitivnu vezu između varijabli. Analizom koeficijenta korelacije i uvažavajući Koenove kriterijume (Cohen, 1988) može se zaključiti da pored toga što je veza pozitivna, u velikom broju slučajeva postoji jaka korelacija ($r > 0,5$) (u Tabli 3 markirana polja).⁹

Imajući u vidu najviše vrednosti Spirmanovog i Pirsonovog koeficijenta korelacije može se izvesti nekoliko zaključaka. Ispitanici koji smatraju da na kvalitet računovodstvenih informacija utiču jasno definisani načini pripreme i prezentovanja izveštaja (K5) takođe, veruju da kvalitet zavisi od jasno definisanih tipova i sadržine izveštaja (K3) (i obratno). Ispitanici koji smatraju da na kvalitet računovodstvenih informacija utiču jasno definisani rokovi i dinamika izveštavanja

⁹ Visoke vrednosti koeficijenta korelacije posledično znače i visoke vrednosti koeficijenta determinacije, koji govori „koji je deo varijanse jedne promenljive uzrokovan varijansom druge promenljive“.

(K4) takođe, veruju da kvalitet zavisi od jasno definisanih tipova i sadržine izveštaja (K3) (i obratno).

Tabela 3: Rezultati korelacione analiza

	K1	K2	K3	K4	K5	K6
K1		.469	.518	.502	.443	.562
K2	.350		.682	.583	.670	.567
K3	.403	.617		.702	.802	.626
K4	.380	.559	.691		.698	.627
K5	.395	.629	.803	.654		.664
K6	.522	.488	.615	.517	.652	

Napomena: Podaci ispod dijagonale predstavljaju Spirmanov koeficijent korelacije koji je prikazan na nivou značajnosti od 0,01. Podaci iznad dijagonale predstavljaju Pirsonov koeficijent korelacije koji je prikazan na nivou značajnosti od 0,01. Osenčena polja ukazuju na postojanje jake korelacije ($r > 0,5$).

Izvor: rezultati istraživanja

U suštini, oba rezultata ukazuju na važnost jasnog definisanja potrebnih tipova i sadržine izveštaja. Na značaj sadržine i načina prezentovanja menadžerskih izveštaja ukazuju i neka prethodna istraživanja u ovoj oblasti (Howell & Soucy, 1988; Axson, 2010; Periasamy, 2010). Navedeni rezultat je apsolutno logičan, budući da su učinjena prethodna teorijska razmatranja i analize pokazali da ne postoji jedinstvena klasifikacija internih izveštaja, a da je njihova sadržina prilagodljiva pre svega, potrebama korisnika. Celokupna analiza upućuje na značaj, međusobnu povezanost i uslovljenost, kao i neophodnost uvažavanja prethodno analiziranih potencijalnih faktora pri organizacionom strukturiranju internog izveštavanja. Ovim istraživanjem su obuhvaćeni samo neki od internih organizacionih faktora, tako da uspostavljanje konkretnih, praktičnih rešenja zahteva pored analize konteksta i uvažavanje dodatnih internih faktora. Takođe, može se zaključiti da su iz perspektive kreatora internih izveštaja dva ključna, problematična pitanja zapravo o čemu (tip i sadržina izveštaja) i kada (dinamika) treba informisati. Imajući u vidu prirodu i karakteristike internog izveštavanja, u značajnom broju slučajeva teško da je moguće imati unapred definisane odgovore na ova pitanja. To je i razlog zašto su pitanja adekvatnog organizacionog strukturiranja internog izveštavanja tako važna. Rešenja treba tražiti u pravcu što konkretnijeg uređenja sistema internog izveštavanja kada je reč o nekim redovnim i očekivanim izveštajima. Za sve ostale, ključni preduslov kvaliteta su adekvatna organizaciona rešenja celokupnog RIS-a.

Zaključak

U skladu sa predmetom i postavljenim ciljem, u radu je, najpre, sprovedena teorijska, a zatim i empirijska analiza u vezi sa internim organizacionim faktorima kreiranja efektivnog sistema izveštavanja. Na bazi učinjenih razmatranja može se izneti nekoliko zaključaka. Tri najviše rangirana potencijalna faktora kreiranja

efektivnog sistema izveštavanja, odnosno kvaliteta internog izveštavanja se odnose na jasno definisane procedure i politike, tipove i sadržinu izveštaja, kao i nadležnosti i odgovornosti za izveštavanje. Takođe, kvalitet inputa, uključujući proceduru prikupljanja, pitanja kompetentnosti zaposlenih i bezbednosti podataka, se ističe kao važan faktor kvaliteta internih izveštaja. Neparametarski testovi su otkrili da na kvalitet internog izveštavanja u najvećoj meri utiču definisani rokovi i dinamika izveštavanja. Korelaciona analiza je ukazala na statistički značajnu i pozitivnu vezu između varijabli, sa većim brojem slučajeva jake korelacije. Jedan od nalaza korelacione analize je važnost jasnog definisanja potrebnih tipova i sadržine izveštaja. U celini, ako se pođe od početnih postavki u vezi sa organizacionim strukturiranjem efektivnog sistema internog izveštavanja i potrebe da se odgovori na pitanja ko, koga, o čemu, kada i kako treba da informiše, može se zaključiti da su iz perspektive kreatora internih izveštaja dva ključna, problematična pitanja zapravo, o čemu (tip i sadržina izveštaja) i kada (dinamika) treba informisati. Imajući u vidu prirodu i karakteristike internog izveštavanja, u značajnom broju slučajeva teško da je moguće imati unapred definisane odgovore na ova pitanja. To je i razlog zašto je organizacija efektivnog sistema internog izveštavanja kompleksna, zahtevna i traži posvećenost i pažnju. Rešenja treba tražiti u pravcu što konkretnijeg uređenja sistema internog izveštavanja kada je reč o nekim redovnim, izvesnim i uobičajenim internim izveštajima. Za sve ostale, ključni preduslov kvaliteta su adekvatna organizaciona rešenja celokupnog RIS-a, sa fokusom na njegovu fleksibilnost i profesionalnu osposobljenost kreatora izveštaja.

Istraživanje sprovedeno u radu ima značajne teorijske i praktične implikacije. U poređenju sa literaturom koja se bavi finansijskim izveštavanjem, literatura koja se bavi internim izveštavanjem je skromnija i oskudnija. U tom kontekstu, ključne teorijske implikacije se ogledaju u širenju i dopunjavanju baze znanja, kao i povećanju svesti o značaju internog izveštavanja i internih organizacionih faktora kvaliteta. Kada je reč o praktičnim implikacijama, one proizilaze iz empirijskog dela istraživanja. Identifikovanje i poznavanje internih organizacionih faktora je od ključnog značaja za kvalitet internog izveštavanja. Uspostavljanje adekvatnih organizacionih rešenja sistema internog izveštavanja je od suštinskog značaja za realizaciju upravljačkih aktivnosti i posledično, za uspešnost poslovanja.

Istraživanje sprovedeno u radu ima nekoliko ograničenja. Ključno ograničenje je potencijalna subjektivnost ispitanika i potreba da se daju poželjni odgovori. Relativno veliki uzorak je od značaja za neutralisanje efekata subjektivnosti. Takođe, primenom više različitih metodologija učinjen je pokušaj dolaženja do što objektivnijih rezultata. Takođe, istraživanjem nisu obuhvaćena pitanja kojima bi se izražavala mera kvaliteta informacija i izveštaja, što bi omogućilo primenu nekih složenijih metodoloških postupaka. Iz tog razloga, buduća istraživanja treba da budu posvećena pitanjima merenja kvaliteta informacija, uspešnosti procesa internog izveštavanja i celokupnog RIS-a.

Reference

- Ali, B., Omar, W. A. W., Bakar, R., Ahmad, W., & Perlic, M. (2016). Accounting Information System (AIS) and organizational performance: Moderating effect of organizational culture. *International Journal of Economics, Commerce and Management*, 4(4), 138-158.
- Axson, D. (2010). *Best Practices in Planning and Performance Management, Radically Rethinking Management for a Volatile World* (3rd Edition). New Jersey: John Wiley & Sons.
- Bejjar, M. A. (2017). The impact of enterprise resource planning (ERP) on the performance of accounting processes. *International Journal of Information Technology & Management Information System*, 8(1), 22-39.
- Burns, J., Warren, L., & Oliveira, J. (2014). Business partnering: Is it all that good?. *Controlling and Management Review*, 58(2), 36-41.
- Bryk, G. V. (2015). Theoretical and practical aspects of managerial reporting. *Economic Processes Management: International Scientific E-Journal*, 2, Preuzeto sa: http://epm.fem.sumdu.edu.ua/download/2015_2/2015_2_13.pdf. (01.04.2026).
- Cavélius, F., Endenich, C., & Zicari, A. (2020). Back to basics or ready for take-off? The tensions on the role of management controllers in the digital age. *Comptabilite-Control-Audit*, 26(2), 89-123.
- Chen, W., Cai, W., Hu, Y., Zhang, Y., & Yu, Q. (2024). Gimmick or revolution: can corporate digital transformation improve accounting information quality?. *International Journal of Emerging Markets*, 19(10), 2966-2990.
- Cohen, J. W. (1988). *Statistical power analysis*. Hillsdale, NJ: Lawrence Erlbaum Associates.
- Controlling panel - Krvna slika kontrolinga u Srbiji (2016). Menadžment centar Beograd.
- IFAC (2013). *International Good Practice Guidance - Principles for Effective Business Reporting Processes*. Preuzeto sa: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/audit-assurance/publications/principles-effective-business-reporting-processes> (30.04.2026).
- IGC model procesa kontrolinga (2014). Menadžment centar Beograd.
- International Group of Controlling - IGC (2018). *Controlling Process Model 2.0: A Guideline for Describing and Designing Controlling Processes*. Preuzeto sa: https://www.igc-controlling.org/fileadmin/user_upload/IGC_Controlling-Process-Model_2Ed.pdf (01.04.2026).
- Islam, S., & Clark, M. W. (2025). Less is More? The Effect of Reporting Frequency on Financial Reporting Quality (August 02, 2025). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=5481486> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.5481486>.
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., & Anderson, R. E. (2019). *Multivariate Data Analysis*. EMEA, Andover: Cengage Learning.

- Howell, R., & Soucy, S. (1988). Management reporting in the nes manufacturing environment, *Management accounting*, february, 22-30.
- Král, B., & Šoljaková, L. (2015). Requirements for the Professional Competences of Controllers in the Czech Republic: Empirical Study. *Prague University of Economics and Business*, 15(1), 100-116.
- KPMG (2025). *Management Reporting Beyond Numbers: Transforming Management Reporting for Impactful Decision-Making*. Preuzeto sa: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/ng/pdf/2025/04/Management%20Reporting%20Beyond%20Numbers%20Final%20for%20Publishing.pdf>, (20.08.2025).
- Liu, G., Wang, J., Sun, Y., Guo, J., & Zhao, Y. (2024). Internal audit quality and accounting informati on comparability: Evidence from China. *PloSone*, 19(10), e0310959.
- Malinić, S. (2008). *Organizacija računovodstva*. Kragujevac: Ekonomski fakultet Univerziteta u Kragujevcu.
- Namburi, N., & Raksudjarti, S. (2025). Accounting Ethics and Practices: The Role in the Success of Thai SMEs through the Financial Reporting Quality. *International Jorunal of Operations and Quantitative Management*, 31(2), 24-46.
- Nurhayati, N., Hartanto, R., Paramita, I., Sofianty, D., & Ali, Q. (2023). The predictors of the quality of accounting information system: Do big data analytics moderate this conventional linkage?. *Journal of Open Innovation: Technology, Market, and Complexity*, 9, 100105.
- Ou, P., Zhao, H., & Zhou, Z. (2018). Does The Implementation Of ERP Improve The Quality Of Accounting Information? Evidence From Chinese A-Share Listed Manufacturing Firms. *Journal of Applied Business Research*, 34(1), 43-54.
- Qatawneh, A. M. (2023). The Role of Employee Empowerment in Supporting Accounting Information Systems Outcomes: A Mediated Model. *Sustainability*, 15, 7155.
- Osmanagić-Bedenik, N. (2007). *Kontroling Abeceda poslovnog uspjeha*. Zagreb: Školska knjiga.
- Periasamy, P. (2010). *Textbook of Financial Cost and Management Accounting*. Mumbai: Himalaya Publishing House.
- Shuai, N. (2025). A Conceptual Study On The Impact Of Accounting Information Quality, Internal Control Effectiveness, And Managerial Financial Literacy On The Performance Of Smes In China. *International Journal of Environmental Sciences*, 11(15s), 126-136.
- Todorović, M., & Čupić, M. (2023). Management reporting in the era of it tools applications. In: Đukić, T. and Radenković Jocić, D. (eds.), *International Scientific Conference Smart and Sustainable Economy: Trends and Perspectives* (pp. 291-300). Niš: Faculty of Economics, University of Niš.
- Todorović, M., & Čupić, M. (2022). Effects of ERP on Accounting Information System: analysis of accountants' attitudes. In: Benković, S. et al. (eds.), *Digital Transformation of the Financial Industry*. Springer Cham.

- Todorović, M., & Parč, D. (2022). Faktori uspeha, alati i zadaci kontrolera u uslovima intenzivne digitalizacije. *Ekonomski horizonti*, 24(2), 177-193.
- Todorović, M. (2022). Kompetencije i profil zaposlenih u kontrolingu. U: Obradović, V., Malinić, D., Todorović, M. i Karapavlović, N. (ur.), *Računovodstvena znanja kao činilac ekonomskog i društvenog napretka* (str. 249-263). Kragujevac: Ekonomski fakultet Univerziteta u Kragujevcu.
- Todorović, M., & Janjić, V. (2021). Koherentnost i organizaciono pozicioniranje kontrolinga. U: Furtula, S., Erić Nielsen, J., Bogicević, J., Bosković, N. i Milanović, M. (ur.), *Mogućnosti i perspektive privrede Republike Srbije u procesu Evropskih integracija* (str. 417-430). Kragujevac: Ekonomski fakultet Univerziteta u Kragujevcu.
- Vosselman, E., & De Loo, I. (2023). Sociomateriality and the metaphysics of accounting information systems: revisiting agential realism. *International Journal of Accounting Information System*, 49, 100609.
- Weber, J. (2011). The development of controller tasks: explaining the nature of controllership and its changes. *Journal of Management Control*, 22, 25-46.
- Zeigenbein, K. (2008). *Kontroling*. Zagreb: RRIF.

THE IMPACT OF THE REPORTING SYSTEM EFFECTIVENESS ON THE INTERNAL REPORTING QUALITY

Abstract: *The key goals of internal (managerial or management) reporting are the creation and publication of relevant, timely and user-friendly information, necessary for the purposes of management activities. Internal reporting is therefore important and must be of high quality. The internal reporting quality largely depends on the effectiveness of the internal reporting system, and the effectiveness itself is determined by a large number of factors. The goal set by this paper is to theoretically and empirically identify and analyze the internal organizational factors of building an effective reporting system, i.e. consequently the internal reporting quality. Empirical data for the research purposes were collected through surveys. The target group consisted of experts dealing with reporting (accounting, finance, controlling, etc.). The survey was completed by 106 respondents, and in terms of methodology, the analyzes included descriptive statistics, non-parametric tests (Mann-Whitney U and Kruskal Wallis), as well as correlation analysis including Spearman rho and Pearson correlation coefficient. The results show that the three highest-ranked potential factors of creating an effective internal reporting system relate to clearly defined: procedures and policies, types and content of reports, as well as responsibilities for reporting. Also, the research results indicate that the reporting quality is influenced to the greatest extent by defined deadlines and dynamics, from the point of view of respondents with more than 11 years of work experience.*

Keywords: *accounting information system, internal reporting, information, quality, quality factors*